

PORESKE REGULATIVE O SPORAZUMIMA RASPODELE TROŠKOVA MULTINACIONALNIH KOMPANIJA NA FILIJALE - UPOREDNOPRAVNI PREGLED

Apstrakt

Ovaj rad govori o sporazumima raspodele troškova multinacionalnih kompanija (u daljem tekstu: MNK) na filijale i kreiranju strategije poreskog planiranja. Sporazumi o raspodeli troškova biće analizirani u uporednopravnom pregledu, sa posebnim akcentom na regulativu SAD, kao i drugih zemalja članica OECD. Jedno od značajnih pitanja u oblasti međunarodnog oporezivanja, međunarodnog transfera tehnologije i stranih investicija MNK su transferne cene. No, na ovom mestu posebno nas interesuju naknade koje se isplaćuju članicama MNK vezano za interkompanijske usluge. One privlače pažnju poreskih vlasti širom sveta. Primarni fokus revizije transfernih cena od strane poreskih organa, danas je prebačen sa proizvodne delatnosti, upravo na delatnost usluga. Posebno su obuhvaćene finansijske usluge (bankarstvo i osiguranje), zbog većeg broja poreskih utaja u toj sferi.²

Čini se da je u međunarodnom oporezivanju postignut konsenzus da tradicionalni mehanizmi poreskog prava u rešavanju sporova, u oblasti transfernih cena, nisu dali odgovarajuće rezultate. Poreski sistemi bore se sa pitanjima transfernih cena od početka uvođenja poreza na dobit kompanija, zbog značaja koji transferne cene imaju u alokaciji oporezivog prihoda poreskog obveznika, u ovom slučaju MNK, između poreskih jurisdikcija.

Ključne reči: sporazumi o raspodeli troškova, MNK, Smernice OECD, usluge, intelektualna svojina.

¹ Docent, Beogradska Bankarska Akademija, Univerzitet Union, Beograd, mail: ivablj@gmail.com

² P. Chugan, "International Transfer Pricing in Services MNCs: A Case of Banking and Insurance Sector", *New age marketing: emerging realities*, Excel Books, 2008., 225.

1. Sporazumi o raspodeli troškova i transferne cene

U kontekstu analize sporazuma o raspodeli troškova prethodno je neophodno odrediti pojam transfernih cena i načela "van dohvata ruke". Transferne cene su cene za transakcije dobara, usluga i prava intelektualne svojine između povezanih lica, odnosno između dve povezane kompanije koje su rezidenti različitih država, ili između centrale i ogranka kada je centrala u jednoj, a ogranak u drugoj državi. Kao cena nastala u vezi sa transakcijama sredstvima ili stvaranjem obaveza među povezanim licima, transferna cena može značajno odstupati od cena koje se obrazuju za iste ili slične transakcije između nepovezanih lica na slobodnom tržištu (najčešće, ali ne uvek nisu realno postavljene i utvrđene). Transferne cene posebno se vezuju za poslovanje MNK, u situaciji kada domaća filijala realocira dobit u zemlju sedišta matične kompanije ili neku drugu zemlju koja ima status poreskog raja, u kojoj se nalazi druga povezana kompanija (posrednička kompanija).

Poreski obveznik je dužan da izvrši korekcije, i odgovarajuća prilagođavanja cena, kao kada bi poslovale dve nezavisne kompanije, u nezavisnim uslovima. Korekcije u poreskom bilansu, korekcije transfernih cena, poreski obveznik-povezane kompanije dužne su da prikažu i posebno iskažu, kao i da ih usklade sa principom „van dohvata ruke“.³ Većina poreskih regulativa u oblasti transfernih cena primenjuje princip "van dohvata ruke" (eng. *arm's length principle*).⁴

Poreske vlasti, sa druge strane, nastoje da prilagode cene ostvarene u tim transakcijama sa cenama u transakcijama između nepovezanih lica - cenama koja se slobodno formiraju na tržištu. U te svrhe koriste se brojne metode utvrđivanja cena „van dohvata ruke“ kao jedno od rešenja.

Jedna od vrsta transakcija kod kojih se javljaju transferne cene su, upravo sporazumi o raspodeli troškova.⁵ Uslovi koje između integrisanih kompanija određuje sporazum, moraju biti u skladu sa principom „van dohvata ruke“. Smernice o transfernim cenama za multinacionalne

³ Standard "van dohvata ruke" je široko prihvaćen standard nezavisnosti poslovanja zavisnih društava, uz sve prednosti koje poseduje. Ovaj međunarodni standard oko kojeg su se usaglasile države članice OECD koristi se utvrđivanje transfernih cena u poreske svrhe. V.: I. B. Ljutić, Poreski i poslovni aspekti transfernih cena, magistarski rad, Pravni fakultet univerziteta u Beogradu, Beograd, 2009., 38.

⁴ Z. Afik, Y. Lahav, Risk Transfer Valuation in Advance Pricing Agreements between Multinational Enterprises and Tax Authorities, 2012., <http://ssrn.com/abstract=2034170>, 16.01.2013.

⁵ D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, COLPI, Budimpešta i Savremena administracija, Beograd, 1997., 560.

kompanije i poreske uprave⁶ (u daljem tekstu: Smernice OECD) ove sporazume definišu kao „poslovne sporazume dve ili više kompanija, koji se odnose na raspodele troškova između njih, raspodele rizika razvoja, proizvodnje ili nabavke dobara, usluga ili prava“.⁷ Sporazumi o raspodeli troškova dozvoljavaju integrisanim kompanijama zajedničko ulaganje sredstava u cilju razvoja prava intelektualne svojine.⁸ Sporazumi određuju raspodelu i način učestvovanja u raspodeli troškova i rizika između kompanija, vezanih za razvoj, proizvodnju ili nabavku dobara, usluga ili prava.⁹ Udeo svake kompanije-učesnice u raspodeli troškova srazmeran je udelu očekivanih prihoda ili koristi od poslovnog aranžmana. Projekcija koristi treba da odgovara predviđanjima, koja bi utvrdile nekontrolisane i nepovezane kompanije. Sa pravne tačke gledišta, reč je o klasičnom poslovnom ugovoru u kome se definišu određena pravila vezana za snošenje troškova i rizika, naspram kriterijuma pojedinačnog doprinosa integrisane kompanije - filijale.

2. Sporazum o raspodeli troškova - kreiranje strategije poreskog planiranja

Jedan od načina manipulacije transfernim cenama, i to naročito u domenu transfera prava intelektualne svojine (istraživanje i razvoj) između povezanih lica-kompanija su sporazumi o raspodeli troškova. Ujedno, rezultat aktivnosti koje se vezuju za proces istraživanja i razvoja je neizvestan, a koristi nisu unapred poznate. Zbog toga, udeo svakog učesnika treba unapred odrediti, posebno ukoliko je reč o pravima intelektualne svojine, kada je jedna kompanija nosilac prava, a druge kompanije imaju samo udeo naspram doprinosa i nisu nosioci prava.

Sporazume o raspodeli troškova možemo definisati kao sporazume tipične za grupe kompanija u kojima matična kompanija i filijale sa svojstvom povezanih lica mogu raspodeljivati troškove (rashode) i profite (prihode, dobit) između sebe, prema poreskoj šemi koja im najviše odgovara. Naime, reč je o zajedničkim troškovima i zajedničkim приходima koji se raspodeljuju između članica grupe i MNK. Sporazumi o raspodeli troškova moraju da obezbede metodu koja će izračunati udeo

⁶ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (July 1995.), OECD Publications, Paris, 2010. (Smernice o transfernim cenama za multinacionalne kompanije i poreske uprave, u daljem tekstu: Guidelines OECD).

⁷ Guidelines OECD, VIII-2, 8.3.

⁸ R. Bossart, *Transfer Pricing Methods An Application Guide*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2004., 163.

⁹ D. McSwiney, B. Burt, *IP and Cost-Sharing Agreements-Resolving Tax Issues Involving Intellectual Property*, Global Transfer Pricing Solutions: 2005, World Trade Executive, Inc., 2005., 93-95.

svakog učesnika u troškovima razvoja nematerijalne imovine, na osnovu očekivane koristi. Takođe, oni moraju da obezbede osnov za potencijalna prilagođavanja, ukoliko se promene ekonomski uslovi, poslovne operacije i prakse učesnika, kao i razvoj samog prava intelektualne svojine. U zavisnosti od sporazuma o raspodeli troškova, povezane kompanije mogu da oštete određenu poresku vlast: da prikažu veće troškove za neku filijalu i da samim tim nema dobiti nakon oporezivanja, kao ni same poreske obaveze (makar je bitni deo smanjen). Ovim sporazumima MNK veoma uspešno realociraju profit, a poreske vlasti nastoje to da spreče.

Postoji nekoliko vrsta sporazuma o raspodeli troškova. Već smo napomenuli da se oni najčešće odnose na zajednički razvoj patenta, *know-how* i drugih prava intelektualne svojine. Ostale vrste ovih sporazuma se odnose na raspodele troškova i rizika između kompanija, kada se proizvodi ili nabavlja određena roba ili pruža neka usluga i zajednički finansira. Sporazum mora ispunjavati načelo "van dohvata ruke", koje bi ovde značilo da trošak povezane kompanije treba da bude jednak trošku koji bi u uporedivoj, nekontrolisanoj transakciji imala nezavisna kompanija. I nezavisne kompanije sklapaju ove vrste sporazuma, poznate kao „*joint venture*“ (zajednička ulaganja), kako bi podelili, odnosno smanjili rizik i potencijalne gubitke, odnosno troškove. Postavlja se pitanje na koji način ovi sporazumi između povezanih kompanija funkcionišu u poslovnom svetu i praksi.

Upravo zbog mogućnosti realokacije profita zahvaljujući sporazumima o raspodeli troškova, možemo zaključiti da poreske strategije MNK, odnosno strategije poreskog planiranja mogu značajno doprineti smanjenju ukupne poreske obaveze na nivou multinacionalne grupe.¹⁰ Poresko planiranje smanjuje poreski teret i izloženost poreskim rizicima, kada kompanije ne zloupotrebljavaju i ne manipulišu cenama. Sa aspekta troškova jedne kompanije, može biti efikasan način rešenja problema. Pri kreiranju strategije poreskog planiranja kompanija treba stalno da razmatra dodatne mogućnosti poreskih ušteda i optimalizaciju poreskog položaja na nivou grupe.

¹⁰ U finasijskoj literaturi međunarodno poresko planiranje određuje se kao „proces uzimanja u razmatranje svih relevantnih poreskih faktora u postojećem ekonomskom okruženju, kako bi se procenilo da li, uopšte, odnosno kada, na koji način i sa kime treba ući u poslovni odnos, sa ciljem da poreski teret za korporaciju bude što niži“. U cilju ostvarivanja značajne poreske uštede, ili izbegavanja plaćanja visokih poreza u određenoj zemlji, korporacija može primeniti različite mere i postupke, a među njima i sporazume o raspodeli troškova. V.: G. Ilić-Popov, *Osnovica poreza na dobit korporacija*, Pravni fakultet, Beograd, 1995., 294.

3. Specifičnosti sporazuma o podeli troškova kod interkompanijskih usluga

Određene specifičnosti, vezano za sporazume o podeli troškova, možemo uočiti kod određivanja transfernih cena za pružene usluge unutar grupe. Za pružene usluge između članova MNK značajna su dva aspekta. Prvi aspekt se odnosi na to da li su usluge koje povezana kompanija pruža prema sporazumu o raspodeli troškova učinjene. Drugi aspekt se odnosi na činjenicu da li je uvaženo načelo “van dohvata ruke” kada povezane kompanije zajedno stiču, proizvode ili nabavljaju određeno dobro ili prava intelektualne svojine. Načelo “van dohvata ruke” treba da bude primenjeno i za troškove, i za cene između povezanih lica. Pre nego što podvrgnemo analizi ovaj aspekt transfernih cena i sporazuma o podeli troškova, definisaćemo šta podrazumevamo pod uslugama koje jedna članica grupe pruža ostalima. Naime, misli se na finansijske, administrativne, komercijalne, tehničke usluge u kontekstu poslovođenja, koordinacije i kontrole nad celom grupom. Prema Smernicama OECD, troškove takvih usluga može da snosi ili kompanija-majka, imenovani član grupe - „uslužni centar grupe“, ili neka druga kompanija-član.¹¹ Povezana kompanija ima pravo izbora i, shodno tome, može se obratiti nekoj od kompanija-članica MNK za određene usluge, ili, pak, nezavisnoj kompaniji bez svojstva povezanosti sa MNK grupom. Nezavisnoj kompaniji se, po pravilu, obraća za usluge računovodstva ili pravne usluge, dok se pod internim uslugama koje društvo obavlja za sebe podrazumevaju interna revizija, obuka zaposlenih, finansijsko savetovanje, komercijalne i druge usluge održavanja kada je reč o ugovoru o transferu tehnologije između članica. Vrste usluga unutar grupe variraju od MNK do MNK, zbog vrste kontrole koje kompanija-majka ima, odnosno da li je reč o grupi kompanija koja je decentralizovana, kada kompanija-majka kontroliše svoje ulaganje kao akcionar kompanija-ćerki, ili postoji centralizovano upravljanje i odbor direktora. U drugom slučaju, kompanija-majka ima veću kontrolu nad filijalama i obavlja marketinške aktivnosti, obuku zaposlenih kao i aktivnost finansijskog upravljanja, odnosno menadžment trezora u korporaciji. Uslužni centar grupe se uglavnom bavi poslovima istraživanja i razvoja, i upravljanjem, kontrolom i zaštitom nematerijalne imovine.

Vratimo se pitanjima postojanja obavljene usluge i principu “van dohvata ruke”. Usluga od strane jedne povezane kompanije prema drugoj/ drugima u sistemu MNK mora biti stvarno obavljena, što se može utvrditi

¹¹ Guidelines OECD, VII-1, 7.2.

na osnovu činjenice da li je kompanija/kompanije kojima su pružene usluge stekle neku korist ili im se poboljšao ekonomski položaj.¹² Merilo je naknada koju bi nezavisna kompanija bila spremna da plati za iste ili slične usluge, ali u nezavisnim nekontrolisanim uslovima. Naknada koju bi nezavisna kompanija obračunala za uslugu zajma ili hedžinga, najčešće, je već uračunata u iznos pozajmice ili ugovorenu cenu, i neće se obračunavati posebno. Forma obračuna naknade bitna je za primenu principa “van dohvata ruke”.

4. Sporazumi o raspodeli troškova i uputstva OECD

Smernice OECD se, takođe, bave i sporazumima o podeli troškova. Smernice ne pokušavaju da prikažu poreske posledice koje nastaju ili mogu nastati od ovih sporazuma, već daju određena uputstva za: određivanje vrednosti doprinosa povezane kompanije¹³; merila na osnovu kojih sporazum ispunjava načelo “van dohvata ruke”; odluke o potrebi uvođenja saldiranih plaćanja i njihov poreski tretman, odnosno usklađivanje uplate među društvima u podeli troškova; ulazne i izlazne naknade; utvrđivanje statusa učesnika u sporazumu; korekcije kada sporazum ne ispunjava, delimično ili u potpunosti, načelo “van dohvata ruke”; ulazak i izlazak iz sporazuma, u situaciji kada je već zaključen i kada se sprovodi; kao i predloge vezane za dokumentaciju.¹⁴ Uputstva koja se odnose na utvrđivanje statusa učesnika određuju pravilo u kome da bi neko privredno društvo učestvovalo u raspodeli troškova nužno mora uživati korist od dobra ili usluge obavljajući poslovne aktivnosti. Poslovna aktivnost može biti uspešna, ali i bez uspeha na kraju, što se ne retko dešava kod aktivnosti istraživanja i razvoja. Kao i ranije, doprinos zavisne kompanije - učesnice merimo u odnosu na to koliki bi bio doprinos nezavisne kompanije u uporedivim uslovima i okolnostima. Pored procene pojedinačnog doprinosa svake kompanije-učesnice, u obzir se uzimaju imovina i usluge koje se koriste u redovnom poslovanju i u ovim sporazumima. Na udeo poreskog obveznika u ukupnim doprinosima, utiču i uštede koje on postiže na osnovu poreskih olakšica ili subvencija države za ulaganja. Pravilna raspodela troškova temelji se na predviđanjima budućih koristi kompanije od sporazuma, ili na određenoj šemi za raspodele koristi prema količini proizvedenih ili prodatih dobara, vrednosti prodaje, bruto dobiti od poslovne aktivnosti

¹² R. Bossart, 180-186.

¹³ J. Tien, J. NG, J. Wu, “Cost Sharing Arrangements in China: Current Considerations in Calculating Payments”, *BNA'S Tax Management Transfer Pricing Report* Vol. 20 No. 19, 2012., 899-900.

¹⁴ Guidelines OECD, VIII-5-VIII-17, 8.10-8.43.

ili vrednosti uloženog kapitala. Za poresku upravu je značajno da predviđanja ne odstupaju mnogo od kasnije ostvarenih rezultata, odnosno da se učine prilagođavanja i usklađivanja doprinosa u situacijama kada je to neophodno.

Zaključeni sporazumi o utvrđivanju cena unapred ne isključuju zaključivanje sporazuma o raspodeli troškova, već zajednički doprinose ostvarenju načela “van dohvata ruke”.¹⁵ Ovaj zaključak dajemo, jer sporazumi o utvrđivanju cena unapred (posebno dvostrani i višestrani) predstavljaju solidnu i pouzdanu bazu od koje treba početi u rešavanju problema transfernih cena.¹⁶ Osnovni cilj regulative transfernih cena na međunarodnom nivou je sprečavanje repatriiranja (izvlačenja) profita TNK iz zemalja visokih poreskih stopa ka zemljama niskih poreskih stopa. Svi dalji mehanizmi su samo nadogradnja i povećavaju sigurnost kako poreskih obveznika, tako i ostvarivanja adekvatnih poreskih prihoda država. Zato je u kontekstu uporednopravnog pregleda poreskih regulativa, važno i razmotriti regulativu sporazuma o utvrđivanju cena unapred, ukoliko ne postoji posebno pravilo koje se odnosi na sporazume o raspodeli troškova.

Doprinosi poreskog obveznika sa kojima on učestvuje u sporazumu o raspodeli troškova tretiraju se, sa poreskog stanovišta, identično kao uplate uloga koje bi imao, da sporazuma nema. Na osnovu uloga (rad i/ili sredstva), kompanija stiće određeni udeo u celokupnoj imovini. Shodno tome, poreskom obvezniku priznaju se i određeni rashodi, kao i prihodi, odnosno koristi koji će od te aktivnosti doći tek kasnije. Višak sredstava je oporeziva dobit. Kada je reč o višem prihodu, odnosno manjem za određeno društvo, sa namerom izbegavanja plaćanja poreske obaveze, sporazum o podeli troškova nije ostvario princip “van dohvata ruke”. Takođe, ni doprinosi nisu usklađeni, niti utvrđeni na realnoj osnovi, kao kada bi bili utvrđeni između nezavisnih kompanija. U tom slučaju, poreska uprava postavlja zahtev za korekcijom transfernih cena.

Smernice OECD govore o pristupanju i izlasku iz sporazuma, kao i završetku sporazuma¹⁷. Kompanija koja naknadno postaje učesnik zaključenog sporazuma o raspodeli troškova stiće udeo u rezultatima već započetih ili, pak, završenih poslovnih aktivnosti koje su predmet ovih

¹⁵ Sporazumi o utvrđivanju cena su unapred zaključeni sporazumi između poreske uprave i poreskog obveznika, u kojima se određuju buduće transferne cene, u određenom fiksnom vremenskom periodu, pre samog transfera dobra/usluge, odnosno pre ugovaranja i realizovanja kontrolisane transakcije, na osnovu određenih kriterijuma. V.: I. Ljutić, “Sporazumi o utvrđivanju cena unapred između povezanih društava i poreskih uprava”, *Pravo i privreda*, br. 7-9/2011, 665.

¹⁶ Guidelines OECD, VIII-8-VIII-9, 8.22.

¹⁷ Guidelines OECD, VIII-12-VIII-14, 8.31-8.39.

sporazuma. Prenos postojećih prava sa starih učesnika na nove učesnike, takođe, podrazumeva poštovanje pravila “van dohvata ruke” u slučaju raspodele doprinosa i koristi ovih sporazuma. Ukoliko kompanija kupuje već postojeći udeo potrebna je ulazna naknada, koja će biti zaračunata prema tržišnim pravilima. Dok kompanija koja ulazi plaća ulaznu naknadu, kompanija koja izlazi iz sporazuma plaća izlaznu naknadu. Za raspodelu među ostalim članovima važi prethodno navedeno pravilo – princip “van dohvata ruke”. Svaki sporazum treba da sadrži sledeće elemente: visinu udela svake kompanije učesnika u rezultatima, u odnosu na raspodelu troškova i očekivanih prihoda, saldirana plaćanja, (ukoliko ih ima), promenu raspodele troškova, odgovarajuća plaćanja, uslove obavljanja poslovne aktivnosti, načelo “van dohvata ruke”, rok trajanja, odnosno važnosti sporazuma, popis učesnika, raspodelu obaveza i odgovornosti kompanija, postupci ulaska i izlaska i dr. Sve kompanije-učesnice, kao i poreski organi treba da imaju odgovarajući pristup relevantnim podacima o navedenim elementima.

5. Upporedna rešenja u pogledu poreskih regulativa sporazuma o raspodeli troškova

Upporednopravni pregled počinjemo od SAD, jer je u pitanju poreska regulativa koja veoma detaljno i eksplicitno uređuje sporazume o raspodeli troškova. Prema Regulativi odeljka 482 SAD, sporazumi o raspodeli troškova definisani su kao sporazumi u kojima učesnici postižu saglasnost o podeli troškova razvoja jednog ili više prava intelektualne svojine, u proporciji koja odgovara razumnim očekivanjima koristi tog prava.¹⁸ Rezultat koji je ostvaren sporazumom o podeli troškova treba da ispunjava standard „van dohvata ruke“, tako da se kontrolisanoj kompaniji može pripisati trošak povezan sa koristima koje ima od razvoja nematerijalne imovine. Sporazumi o raspodeli troškova neophodno uključuju dve ili više strana učesnica. S obzirom na to da je ovde reč o ugovornom odnosu, odredbe i uslovi ugovora se porede i analiziraju u odnosu na nezavisne kompanije. Procedura sporazuma o raspodeli troškova treba da bude konzistentna sa rezultatom „van dohvata ruke“.

Američka Regulativa 482, takođe, određuje sadržaj prapratne dokumentacije, koju su dužni da dostave svi učesnici sporazuma, kao i druga lica, koja mogu da imaju koristi od sporazuma, zatim informacije o metodologiji i prilagođavanjima, opis interesa svakog učesnika, trajanje

¹⁸ Section 482 of the United States Internal Revenue Code, Treasury Regulations § 1.482 (Regulativa SAD odeljak 482, u daljem tekstu: Treas. Reg.); Section 482 User Guides, § 1.482-7(a)(1).

sporazuma, uslove pod kojima se sporazum može menjati i okončati, kao i posledice takvih promena i njihov uticaj na interes učesnika.¹⁹ Administrativna usaglašenost primene sporazuma sastoji se od dve vrste zahteva, koju su poreski obveznici dužni da ispune: 1. zahtevi vezani za dokumentaciju i 2. zahtevi koji se odnose na izveštavanje.²⁰ Pored administrativne usaglašenosti, računovodstvena usaglašenost važan je aspekt ovih sporazuma i ona označava konzistentnost računovodstvenog metoda u izračunavanju troškova i koristi u sporazumu.²¹

U Velikoj Britaniji MNK često koriste sporazume o raspodeli troškova. Smernice OECD vezano za transferne cene inkorporirane su u nacionalno poresko zakonodavstvo VB, čime su u potpunosti prihvaćeni pristup i principi OECD koji se odnose na ove sporazume.²² Slična je situacija i u Kanadi, kao jedne od prvih zemalja-članica OECD. Ovi sporazumi često su predmet detaljne poreske kontrole kanadskih poreskih vlasti.²³ Posebna pravila nisu formulisana kao takva za ove sporazume, dok je standard “van dohvata ruke”, čak, eksplicitno sadržan ne samo u poreskom pravu, već i u kompanijskom pravu.²⁴ No, kanadska poreska regulativa određuje koncept “kvalifikovanih sporazuma o raspodeli troškova”, gde se naglašava da je poreski obveznik načinio razuman napor da ih uskladi sa standardom “van dohvata ruke”.²⁵

Za zemlje Južne Amerike, poput Argentine i Brazila, upotreba sporazuma o raspodeli troškova nije karakteristična.²⁶ Posebna pravila ne postoje, a poreske uprave imaju malo iskustva.²⁷ Regulativa transfernih cena nije razvijena. Prethodno smo naglasili da je pored regulative sporazuma o raspodeli troškova, značajna i regulativa sporazuma o utvrđivanju cena unapred. No, poreska regulativa Brazila, ne poznaje ni sporazume o utvrđivanju cena unapred kao administrativni pristup izbegavanju i razrešavanju sporova o transfernim cenama.²⁸

¹⁹ Treas. Reg. § 1.482-7(b).

²⁰ *Ibid.*, § 1.482-7(j)(1).

²¹ *Ibid.*, § 1.482-7(c)(1)(ii).

²² Transfer pricing statute: ICTA88/Sch 28AA; HMRC International Manual Transfer Pricing INTM430000 <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm421090.htm>, 21.01.2013.

²³ A Mawani-Marsha L. Reid, “Transfer Pricing and Employee Stock Options”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 53, No 3, 2005, 624-626.

²⁴ W. Schön, “Transfer Pricing-Business Incentives, International Taxation and Corporate Law”, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, *Working Paper 2011-05*, 2011, 12.

²⁵ Section 247(1) of the Income Tax Act (Canada); Information Circular 87-2R - International Transfer Pricing, Part 4.

²⁶ 2012 Global Transfer Pricing Country Guide, Deloitte Global Services Limited, 2012., 4-5, (Argentina: Income Tax Law No 20628, Argentina; Brazil: Law n. 9.430/96, Brazil).

²⁷ V. Multi-country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures, OECD, 2012., 32.

²⁸ 2012 Global Transfer Pricing Country Guide, 14-15.

Posebna pravila i smernice (vodiče) o sporazumima o raspodeli troškova poznaje poreska regulativa Belgije, Danske²⁹, Francuske i dr.³⁰ No, u Belgiji i Danskoj, u praksi se najčešće koriste se jednostrani sporazumi o utvrđivanju cena unapred³¹, dok Francusku karakteriše upotreba i bilateralnih sporazuma.³² Od skandinavskih zemalja poreske vlasti Švedske imaju dosta iskustva u primeni sporazuma o raspodeli troškova, jer ih često koriste švedske MNK.³³ Za razliku od prethodno navedenih zemalja, Nemačka, Italija, Holandija³⁴ i Španija predstavljaju zemlje koje već duži vremenski period imaju regulativu sporazuma o raspodeli troškova, sledeći principe sadržane u poglavlju VIII Smernica OECD.³⁵

Od zemalja u regionu, poput Hrvatske i Slovenije, primena ovih sporazuma nije regulisana u poreskom zakonodavstvu, kao ni primena sporazuma o utvrđivanju cena unapred.³⁶ Ista je situacija i u našoj zemlji. Naše zakonodavstvo bi prevashodno moralo da unese nove metode koje su nastale u praksi utvrđivanja cena između povezanih kompanija, kao i dodatno usklađivanje sa pravilima OECD i EU, što može biti jedan je od načina privlačenja stranih investicija u Srbiju.

6. Zaključna razmatranja

U vreme kada je OECD usvojio svoj originalni dokument vezano za transferne cene (*Transfer pricing and Multinational Enterprise*, 1979.), sporazumi o raspodeli troškova bili su manje zastupljeni nego danas. No, OECD je u Smernicama o transfernim cenama za multinacionalne

²⁹ Selskabsskatteloven (The Corporation Tax Act),

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=143677>, 24.01. 2013.

³⁰ 2012 Global Transfer Pricing Country Guide, 11-13, 40-41.

³¹ Sporazumi o utvrđivanju cena unapred mogu biti jednostrani, dvostrani i višestrani, što zavisi od broja uključenih poreskih vlasti u postupak zaključivanja. Za razliku od jednostranih sporazuma, gde su automatski isključene druge poreske vlasti, na čijoj teritoriji se nalazi neka od članica MNK, dvostrani i višestrani sporazumi se ocenjuju kao pouzdaniji, sigurniji i precizniji, jer obuhvataju sve poreske obveznike određene transakcije, kao i sve merodavne poreske vlasti. I. Ljutić, 664.

³² Cost Contribution Agreements, A Global, OECD and Country Review, Ernst & Young, 2003., 9, 12, 14.

³³ Inkomstskattelagen (Income Tax Act.), http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Forslag/Propositioner-och-skrivelser/Inkomstskattelagen_GN032/?text=true.

³⁴ F. Boulogne, "Transfer Pricing of Intangibles: A Comparison between the Netherlands and the United States" (December 20, 2008), <http://ssrn.com/abstract=1635296>, 11-22.

³⁵ 2012 Global Transfer Pricing Country Guide, 42-44, 62-64, 114-116.

³⁶ Hrvatska: Zakon o porezu na dobit, *Narodne novine* 177/04, 90/05, 57/06, čl. 13.; Pravilnik o porezu na dobit, *Narodne novine* 95/05, 133/07; 20. Transferne cene, čl. 40.; Slovenija: Zakon o davku od prihodkov pravnih oseb, Corporate Income Tax Act, *Official Gazette of the Republic of Slovenia*, 16 November 2006, 117-12303/06.

kompanije i poreske uprave, prepoznao potrebu za daljim proučavanjem mnogih, više nego, složenih pitanja. Od tada je upotreba ovih sporazuma u porastu. Posebno se vezuje za razvoj nematerijalne imovine kompanije (intelektualna svojina).

Najznačajniji aspekt poreske regulative transfernih cena u kontekstu sporazuma o raspodeli troškova jeste inkorporacija i primena načela “van dohvata ruke” i na ove sporazume. Ostaje niz drugih pitanja, u njihovoj primeni, koje je neophodno unaprediti zbog razlika koje se javljaju između nacionalnih poreskih regulativa, poput pristupanja i istupanja iz sporazuma i dr. Važno je da poreski organi većine zemalja prihvate ove sporazume, naročito kada su usluge u pitanju.

Razlozi prihvatanja ovih sporazuma su mnogobrojni. Oni poreskom obvezniku - MNK obezbeđuju veliki broj mogućnosti zajedničkog delovanja i predstavljaju osnov zajedničkog istraživanja i razvoja povezanih kompanija-članica MNG. Sporazumi o raspodeli troškova pomažu MNK da dobro stukturiraju i planiraju njihove međunarodne trgovinske poslove, pružajući im rešenja za teška i komplikovana pitanja transfernih cena. Kako bi se predupredila zloupotreba ovih sporazuma, oni treba da ispune niz regulatornih zahteva. To podrazumeva i pažljivu analizu i predviđanja njihovih konsekvenci. Takođe, sporazumi o raspodeli troškova čine jednu od metodologija utvrđivanja nezavisnih cena, jer indirektno utiču na cenu, određujući dobit povezanih kompanija.

Ivana B. Ljutić, Ph.D

Assistant Professor

Belgrade Banking Academy, Union University, Belgrade, Serbia

TAX REGULATION ON COST SHARING AGREEMENTS OF BETWEEN THE MULTINATIONAL CORPORATIONS AND ITS AFFILIATED COMPANIES - COMPARATIVE LAW REVIEW

Summary

Agreements of multinational corporations (MNCs) how to share the costs between the headquarters and affiliates in creation of the tax planning strategy is the essence of this paper. These agreements have being analysed form the comparative law perspective, in selected OECD member states. Transfer prices are amongst the significant aspects of international taxation and transfer of technology and foreign investments made by the MNCs. The paper has being focused on the aspects of payment to the other affiliated companies in the group for intercompany services rendered, that is the special interest of tax authorities around the world. Nowadays, the primary focus of transfer prices transactions audition MNCs and theirs affiliates performed by the national tax authorities moved from the production towards services, especially financial services (e.g. banking, insurance) since the rising tax avoidance and evasion in this area. It seems that there is a reached consensus agreement in the field of international taxation that the traditional mechanisms of the tax law applied on transfer prices taxation in the process of resolving tax disputes did not give adequate results. National tax system are struggling with the phenomenon of tax prices since the introduction of value added corporate taxation, wince the transfer prices influence the allocation of taxable income of the taxpayer – MNCs, between the different tax jurisdictions.

Key words: agreement on the allocation of costs, MNC, OECD Guidelines, services, intellectual property.